

Audience publique du 22 avril 2009

Recours formé par
Monsieur ..., ...
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 24804 du rôle et déposée en date du 5 septembre 2008 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., demeurant à L-... tendant à la « *reconsidération de l'imposition du bureau Luxembourg VIII, pour sa décision concernant les années 2002, 2003, 2004 et 2005, prise en même temps selon décision du 12 février 2008, voir ci-joint copie, objet d'un recours formulé le 18 mars 2008, et adressé à Monsieur le Directeur des impôts, restant sans réponse à ce jour* » ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé le 9 décembre 2008 au greffe du tribunal administratif ;

Vu le mémoire en réplique déposé le 19 janvier 2009 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ... et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 18 mars 2009.

Le 12 février 2008, le préposé du bureau d'imposition Luxembourg 8 de la section personnes physiques de l'administration des Contributions directes fit parvenir à Monsieur ... concernant les déclarations pour l'impôt sur le revenu et les déclarations pour l'impôt commercial des années 2003, 2004 et 2005 un courrier conformément au § 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, communément appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO » tenant à l'informer que les impositions projetées diffèrent dans certains points de ses déclarations et en le priant de faire parvenir au bureau d'imposition, le cas échéant, ses observations écrites pour le 5 mars 2008 au plus tard.

Moyennant un courrier du 18 février 2008, Monsieur ... fit parvenir ses observations écrites audit bureau d'imposition.

Le 5 mars 2008, le bureau d'imposition Luxembourg 8 émit les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2003 à 2005.

Par requête déposée le 5 septembre 2008 au greffe du tribunal administratif, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant à la « *reconsidération de l'imposition du bureau Luxembourg VIII, pour sa décision concernant les années 2002, 2003, 2004 et 2005, prise en même temps selon décision du 12 février 2008, voir ci-joint copie, objet d'un recours formulé le 18 mars 2008, et adressé à Monsieur le Directeur des impôts, restant sans réponse à ce jour* ».

Le délégué du gouvernement fait valoir que le recours serait dirigé contre une lettre du bureau d'imposition du 12 février 2008 qui ne ferait cependant qu'informer le demandeur en application du § 205 AO des points sur lesquels il s'écartera des déclarations des années 2003, 2004 et 2005, et l'année 2002 n'y serait pas visée. Il relate que le bulletin de l'année 2002 aurait été émis le 10 octobre 2007, tandis que ceux relatifs aux années 2003 à 2005 auraient été émis le 5 mars 2008. Il souligne que l'écrit du 18 mars 2008 ne figurerait ni au dossier fiscal, ni au dossier contentieux. Il conclut que faute de réclamations contre les bulletins des années en cause, la requête introduite serait irrecevable *omisso medio*, alors que les dits bulletins et les contestations afférentes n'auraient pas été soumis préalablement pour examen et décision au directeur des Contributions directes.

Suite à la formulation peu précise de la requête introductive d'instance, il y a lieu de retenir que le recours est dirigé contre :

- le courrier du bureau d'imposition du 12 février 2008,
- une décision implicite de refus du directeur de l'administration des Contributions directes suite à la réclamation introduite le 18 mars 2008,
- les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2002, 2003, 2004 et 2005.

1) Le recours dirigé contre le courrier du bureau d'imposition du 12 février 2008

Le courrier du bureau d'imposition du 12 février 2008 s'inscrit dans le cadre de l'article 205 AO imposant à l'administration des Contributions directes de prévenir le contribuable si elle entend s'écarter de façon substantielle de ses déclarations. A travers ce courrier Monsieur ... a été informé des modifications envisagées et a été invité à faire parvenir ses observations y relatives au bureau d'imposition concerné, de sorte qu'il y a lieu de retenir que ledit courrier ne contient aucun élément décisionnel et ne saurait dès lors être qualifié de décision faisant grief.

Or, l'acte émanant d'une autorité administrative, pour être sujet à un recours contentieux, doit constituer, dans l'intention de l'autorité qui l'émet, une véritable décision, à qualifier d'acte de nature à faire grief, c'est-à-dire un acte de nature à produire par lui-même des effets juridiques affectant la situation personnelle ou patrimoniale de celui qui réclame¹, de sorte que le recours introduit à l'encontre du courrier du bureau d'imposition du 12 février 2008 est irrecevable.

¹ Cf. TA 31 décembre 2007, n° 22695 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Acte administratif, n° 13.

- 2) Le recours dirigé contre une décision implicite de refus du directeur de l'administration des Contributions directes suite à la réclamation introduite le 18 mars 2008

Il ressort des pièces versées que Monsieur ... a fait parvenir à la division du contentieux de la direction des impôts un courrier daté au 18 mars 2008 priant le directeur des impôts de bien vouloir « *procéder à la reconsidération de l'imposition 2005* », de sorte que ce courrier est à qualifier de réclamation introduite conformément au § 228 AO à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2005, émis le 5 mars 2008.

L'article 8, paragraphe 3, alinéa 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif dispose que : « *Lorsqu'une réclamation au sens du § 228 de la loi générale des impôts ou une demande en application du § 131 de cette loi a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation ou la demande comme rejetées et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus. Dans ce cas le délai prévu au point 4, ci-après ne court pas.* ».

Indépendamment de la question de savoir si Monsieur ... a déjà pu introduire un recours, étant donné que le délai de six mois à partir de l'introduction de la réclamation du 18 mars 2008 n'était pas encore expiré au moment de l'introduction du recours, le recours introduit contre la décision implicite de refus du directeur est irrecevable étant donné que le texte de loi pertinent impose que le recours en cas de silence du directeur de l'administration des Contributions suite à une réclamation est à adresser à l'encontre de la décision qui fait l'objet du recours, c'est-à-dire à l'encontre du bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2005² et non pas à l'encontre de la décision implicite de refus du directeur.

- 3) Le recours introduit contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2002, 2003, 2004 et 2005

Il y a d'abord lieu d'analyser le recours introduit contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2005, émis le 5 mars 2008.

En vertu des dispositions de l'article 8, paragraphe 3, alinéa 3 de la loi précitée du 7 novembre 1996, le contribuable dont la réclamation n'a pas fait l'objet d'une décision définitive du directeur dans un délai de 6 mois a le droit de déférer directement au tribunal le bulletin qui a fait l'objet de la réclamation, étant entendu que, s'agissant d'une condition de recevabilité, l'observation de ce délai de 6 mois s'apprécie au jour de l'introduction du recours.

Il se dégage de la disposition légale précitée que le contribuable a le droit d'introduire un recours contentieux devant le tribunal administratif dirigé contre un bulletin d'imposition après l'expiration d'un délai de 6 mois qui court à partir de l'introduction de la réclamation

² Cf. TA 25 novembre 1998, nos 10308 à 10311, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 542.

introduite contre le prédit bulletin, restée sans réponse de la part du directeur de l'administration des Contributions directes³.

En l'espèce, la réclamation est datée au 18 mars 2008. A supposer que le courrier en question ait été remis au bureau des postes le jour en question, il n'a pu parvenir au plus tôt que le lendemain, soit le 19 mars 2008, au directeur de l'administration des Contributions directes. Le délai de 6 mois, a donc en tout état de cause expiré au plus tôt le 19 septembre 2008.

Il se dégage partant des considérations qui précèdent que le recours contentieux introduit au greffe du tribunal administratif le 5 septembre 2008 est à déclarer irrecevable pour avoir été introduit prématurément⁴, le délai de 6 mois n'étant pas encore révolu à la date en question.

En ce qui concerne les recours introduits contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2002, 2003, 2004 respectivement émis les 10 octobre 2007 pour le bulletin de l'année 2002 et 5 mars 2008 pour les bulletins des années 2003 et 2004, force est de constater que ni les pièces versées, ni le dossier fiscal ne renseignent une réclamation introduite conformément au § 228 AO. La seule réclamation introduite datée au 18 mars 2008 vise expressément seulement l'année d'imposition 2005.

Etant donné qu'en application de l'article 8, paragraphe 3, alinéa 3 de la loi précitée du 7 novembre 1996, le tribunal administratif connaît seulement des recours contre les bulletins d'impôt dans le cas où une réclamation au sens du § 228 AO a été introduite et qu'aucune décision n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le recours introduit, contre les bulletins d'impôt des années 2002 à 2004, faute d'avoir introduit une réclamation préalable, est irrecevable⁵.

A cela s'ajoute qu'il ressort du dossier fiscal déposé que pour les trois années en cause 2002, 2003 et 2004, la cote d'impôt a été fixée à 0.

Conformément au 232 (1) AO « *einen Steuerbescheid kann der Steuerpflichtige nur deshalb anfechten, weil er sich durch die Höhe der festgesetzten Steuer oder dadurch beschwert fühlt, dass die Steuerpflicht bejaht worden ist* ». De cette formulation la jurisprudence et la doctrine concluent à l'absence d'un intérêt né et actuel, donc à l'irrecevabilité d'un recours dans les cas où la cote d'impôt est fixée à zéro, encore que le contribuable estime avoir des critiques à l'égard de tel ou tel motif de la décision, alors que seul le dispositif du bulletin aurait force contraignante, le contribuable restant par ailleurs recevable à opposer ses moyens spécialement quant au montant de ces pertes à l'occasion du premier bulletin fixant une cote d'impôt positive dans laquelle le montant de la perte reportée aurait un impact direct sur la dette fiscale⁶.

³ Cf. TA 7 juillet 1999, n° 10492 et autres références citées, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 516.

⁴ Cf. TA 21 mars 2002, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 544.

⁵ Cf. TA 31 décembre 2007, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 538.

⁶ Cf. CA 29 janvier 2004, n° 16859C, Pas. adm. 2008, v° Impôts, n° 484.

Il en résulte que le demandeur n'a pas intérêt à critiquer les bulletins d'impôt relatifs aux années 2002 à 2004, de sorte que son recours, en tant que dirigé contre les bulletins d'impôt sur le revenu des années 2002 à 2004 est à déclarer irrecevable.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant contradictoirement ;

rejette le recours ;

condamne Monsieur ... aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 22 avril 2009 par :

Marc Feyereisen, président,
Catherine Thomé, premier juge,
Françoise Eberhard, juge

en présence du greffier Claude Legille

s. Claude Legille

s. Marc Feyereisen